

LA DOCTRINA DE LAS TEORÍAS JURÍDICAS DEFECTUOSAS Y SU APLICACIÓN AL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Pedro M. Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UNED

(España)

Ada V. Tandazo Rodríguez¹

Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón

Areces

(España)

Title

The doctrine on flawed legal theories and its application to Financial and Tax Law

Resumen

En este trabajo se expone la *doctrina de las teorías jurídicas defectuosas*, elaborada en el seno del Derecho Administrativo, así como las peculiaridades que dicho planteamiento puede presentar en su aplicación al Derecho Financiero y Tributario. Además, se formulan varios ejemplos razonados de teorías erróneas (la interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales) y defectuosas (los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica, la teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria y la teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias).

¹ Este trabajo se ha desarrollado en el seno del proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación *La reforma ambiental de las Haciendas Locales* con la financiación de la Agencia Estatal de Investigación (PID2019109631GB-I00/AEI/10.13039/501100011033). Los autores agradecen las valiosas observaciones de los profesores Carlos Palao Taboada e Isidoro Martín Dégano, que no son responsables de nuestros posibles errores. Los epígrafes I a III han sido redactados por Ada Tandazo y los epígrafes IV y V por Pedro Herrera. Ambos autores han contribuido y aportado ideas al conjunto del artículo.

Abstract

This paper deals with the doctrine of flawed legal theories formulated within Administrative Law and the peculiarities that this approach can present in its application to Financial and Tax Law. In addition, we present several reasoned examples of erroneous theories (the restrictive interpretation of tax exemptions and benefits) and flawed ones (conceptual excesses in the interpretation of the ability to pay principle, the theory on the effects of the Constitutional Court judgments in tax matters and the theory of public levies of non-fiscal nature).

Keywords

Teorías jurídicas defectuosas, Derecho Financiero y Tributario, interpretación restrictiva, efectos de la inconstitucionalidad, prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

Flawed legal theories, Financial and Tax Law, restrictive interpretation, effects of unconstitutionality, public levies of non-fiscal nature.

Fecha de recepción: 8-01-2023/Fecha de aceptación: 6-02-2023 /Fecha de revisión: 9-02-2023

Cómo referenciar: Herrera Molina, P.M., Tandazo Rodríguez, A.V. (2023). La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas y su aplicación al Derecho Financiero y Tributario. *Revista Técnica Tributaria* (140), 93-119.

SUMARIO

1. Introducción
2. La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas
3. Adaptación al ámbito del Derecho Financiero y Tributario
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Concepto amplio de teorías jurídicas defectuosas
 - 3.3. Nacimiento y consolidación de las teorías jurídicas defectuosas
4. Posibles ejemplos de teorías defectuosas y erróneas en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario
 - 4.1. La interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales como teoría errónea
 - 4.2. Los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica
 - 4.3. Teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria
 - 4.4. La teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

En este trabajo nos proponemos analizar la llamada doctrina de las teorías jurídicas defectuosas (epígrafe I). Su creador, Gabriel Doménech Pascual, la ha elaborado con vocación de que resulte aplicable a todas las ramas del Derecho, si bien su formulación inicial se encuentra especialmente centrada en el ámbito del Derecho Administrativo.²

Consideramos que se trata de un planteamiento metodológico muy útil para detectar elementos equivocados en el seno de las teorías jurídicas dominantes, con el fin de ponerlos de manifiesto y corregir dichas teorías expulsando de ellas los correspondientes errores. Desde luego, esta labor no responde a la metodología de las ciencias exactas o experimentales. Sin embargo, el análisis de los elementos que intervienen en el nacimiento y desarrollo de las diversas teorías, así como las reglas de la lógica y el contraste con la realidad (manifestado principalmente en los casos concretos examinados por la jurisprudencia), facilitan la detección de los elementos equivocados. Desde este punto de vista lo verdaderamente relevante no está en calificar una teoría como defectuosa, sino en la solidez de los argumentos que se aportan para poner de manifiesto el error y proponer su eliminación.

Al mismo tiempo, pensamos que es útil destacar las peculiaridades que puede presentar esta doctrina en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, tanto desde el punto de vista de sus rasgos generales (epígrafe II), como atendiendo a ejemplos concretos (epígrafe III). Terminaremos con algunas conclusiones (epígrafe IV).

2. La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas

Doménech Pascual define las *teorías jurídicas defectuosas* como aquellas «que durante un tiempo prolongado se consideran válidas por la mayoría o una gran parte de una comunidad de juristas –es decir, se convierten en "doctrinas dominantes"– a pesar de haber sufrido justas críticas por no ajustarse a la "realidad" o padecer algún otro defecto».³

2 Como precedente de este planteamiento, debe mencionarse el brillante análisis por José Luis Villar Palasí de los defectos en la técnica jurídica en que incurren los redactores de los proyectos normativos [los legistas]: «La complejidad, la necesidad de solucionar los problemas concretos, los cuerpos de leyes singulares, la escasez de sosiego para el planteamiento de leyes generales, con posibilidad de que resuelvan todas las cuestiones que vayan surgiendo en un incierto mundo que prácticamente cada día nos enfrenta con problemas acuciantes y nuevos, hace nuevo el calificativo de los defectos de técnica jurídica de que adolece nuestro Ordenamiento. Podría concluir indicando cómo el decisionismo jurídico ha empañado el riesgo que entraña para el legista el desfase de las grandes leyes que enmarcaban el ordenamiento jurídico» (Villar Palasí, 1990 p. 47 y ss.).

3 (Doménech Pascual, 2022 ep. III).

Entendemos, por consiguiente, que una *teoría jurídica defectuosa* está integrada por los siguientes elementos:

- a) Se trata de una *construcción teórica que intenta explicar un sector o un aspecto concreto del Derecho*. Doménech Pascual distingue varias modalidades: las *empíricas*, relacionadas con la incidencia del Derecho sobre la realidad; las *hermenéuticas*, que explican cómo interpretar y aplicar el ordenamiento *de lege lata*; las *normativas*, sobre cómo debería ser el Derecho aplicable (propuestas *de lege ferenda*) y las *conceptuales*, relativas a las «definiciones con las que se trata de representar y comprender un fenómeno» jurídico. En muchos casos, no estaremos ante varios tipos de teorías, sino ante distintas vertientes o perspectivas de una concreta construcción jurídica.
- b) Doménech Pascual advierte que resulta difícil demostrar los defectos en las teorías hermenéuticas y normativas, pues estas responden a juicios subjetivos de valor.⁴ Aunque esto es cierto, pensamos que las teorías interpretativas y las propuestas *de lege ferenda* suelen basarse en construcciones conceptuales que –generalmente– pueden contrastarse con la realidad.
- c) El núcleo esencial de tales teorías es «correcto».⁵ En otras palabras, no se trata de doctrinas jurídicas *radicalmente erróneas* (que, por tanto, deban rechazarse en su totalidad), sino, tan solo, defectuosas o «averiadas» (por lo que es posible corregirlas o repararlas).⁶
- d) Sin embargo, tales teorías presentan «defectos» (errores limitados a determinados aspectos), en el sentido de que no explican correctamente la realidad. Doménech Pascual considera que una teoría es defectuosa en la medida en que «no cumple adecuadamente la función cognoscitiva para la cual ha sido diseñada».⁷ La *reparación de la teoría defectuosa* consiste en el *reconocimiento del error, salvando la parte de verdad que, en su caso contenga la doctrina analizada*.⁸

Para corregir las teorías jurídicas defectuosas es necesario atender a las causas de su origen (en particular del origen de sus elementos erróneos) y persistencia. A juicio de Doménech Pascual, su nacimiento viene determinado, con frecuencia, por situaciones de cambio social político y jurídico (como, por ejemplo, la transición española). Dichas teorías surgen como *instrumento para impulsar el cambio o para resistirse a él*. Su afianzamiento y persistencia derivan de diversos factores: su utilidad (práctica, científica, estética, ideológica o profesional), los sesgos cognitivos⁹, los comportamientos gregarios, el *impacto de las*

4 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.1).

5 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.2).

6 Pensamos que esta posibilidad de corregir las teorías jurídicas defectuosas se deduce del trabajo de Doménech Pascual, aunque (al menos en la versión provisional que aquí se cita) el autor no menciona expresamente dicha idea.

7 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.1).

8 Agradecemos esta idea al profesor Carlos Palao Taboada.

9 Por ejemplo, el «sesgo de la confirmación (la gente tiende a buscar y evaluar la información de manera que sus creencias y posiciones previas queden corroboradas)» (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1.2).

superestrellas,¹⁰ la resistencia a la crítica en el ámbito académico, la falta de evidencia empírica (a favor o en contra de las citadas teorías) y la deficiente comunicación entre la academia y los tribunales.¹¹

3. Adaptación al ámbito del Derecho Financiero y Tributario

3.1. Consideraciones generales

A continuación, intentaremos aplicar la doctrina de las teorías jurídicas defectuosas al ámbito del Derecho Financiero y Tributario. No pretendemos realizar un análisis exhaustivo, sino desarrollar con flexibilidad la teoría general al aplicarla a nuestro campo específico.

3.2. Concepto amplio de teorías jurídicas defectuosas

Doménech Pascual subraya especialmente el papel de la doctrina científica en la elaboración y persistencia de las citadas teorías, pero también se refiere a su aceptación por «una comunidad jurídica».¹² Parece conveniente, por tanto, considerar como sujetos que elaboran y manejan las teorías jurídicas defectuosas en el ámbito del Derecho Financiero, no solo a los profesores, sino también a los jueces y magistrados, a los abogados y asesores fiscales, al personal de las Administraciones Tributarias, y a todos aquellos que intervienen en la elaboración de las leyes y otras normas financieras y tributarias.

Por otra parte, Doménech Pascual destaca que «el nacimiento y la consolidación de tales teorías no constituye un fenómeno instantáneo, sino gradual»¹³. Por consiguiente, no solo debemos atender a las teorías *ya consolidadas*, sino también a aquellas otras *en formación*. Esto resulta especialmente trascendente, puesto que una teoría ya aceptada generalmente resultará más difícil de «reparar» que otra aún incipiente.

En cuanto a las diversas modalidades de teorías jurídicas señaladas por Gabriel Doménech (empíricas, hermenéuticas, normativas y conceptuales), en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario español, quizá por influencia del profesor Sainz de Bujanda,¹⁴ destacan las *teorías conceptuales*, si bien con una clara proyección sobre la interpretación y mejora del ordenamiento.

Las denominadas *teorías empíricas* son relevantes para detectar problemas en la aplicación del Derecho Financiero y Tributario y para proponer su reforma,

10 Nuestro autor cita como ejemplo paradigmático al profesor García de Enterría.

11 Aunque el autor señala múltiples causas, parece destacar el peso de la escuela dominante en Derecho administrativo. La adhesión a los postulados de tal escuela resultaba útil, aportaba prestigio y reducía las posibles críticas.

12 (Doménech Pascual, 2022 ep. VI.1).

13 *Ibidem*.

14 (Sainz de Bujanda, 1977).

pero constituyen, más bien, un esfuerzo multidisciplinar:¹⁵ no solo requieren conocimientos jurídicos, sino también económicos, estadísticos y, en su caso, sociológicos o psicológicos, por lo que el estudio de sus defectos desborda nuestro análisis. Otra modalidad de teorías empíricas a las que se refiere el autor está constituida por las síntesis que reflejan la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre una determinada cuestión.¹⁶ Aunque estos estudios requieren un gran esfuerzo y resultan sumamente valiosos, estimamos preferible no considerarlos *teorías jurídicas* en sentido estricto, salvo en la medida en que incluyan elementos críticos sobre la jurisprudencia analizada.

Por otra parte —y así lo hace Gabriel Doménech al analizar diversos ejemplos— es importante detectar cuáles son los elementos correctos en una teoría jurídica e intentar reconstruir la evolución que ha llevado a integrar en ella consideraciones erróneas, convirtiendo una teoría acertada en defectuosa. Como hemos indicado antes, esta labor no da lugar a resultados irrefutables, pero puede desarrollarse de modo razonable a partir de *la lógica* y el *contraste con la realidad*.

3.3. Nacimiento y consolidación de las teorías jurídicas defectuosas

Pensamos que algunos factores especialmente presentes *en el origen* de las teorías defectuosas del Derecho Financiero y Tributario (aunque no sean exclusivas de esta rama jurídica) están en *los antecedentes históricos* (antiguos defectos, aparentemente superados, que vuelven a aflorar); *los trasplantes jurídicos inadecuados* (importaciones defectuosas del Derecho Comparado); lo que podríamos denominar *movimientos pendulares* (reacciones frente a un defecto que llevan a caer en el exceso contrario) y la *tendencia a una excesiva conceptualización*, que lleva a apartarse de la realidad. Nos detendremos en estos factores de modo especial al analizar el ejemplo de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

En cuanto a los factores de consolidación a los que se refiere Gabriel Doménech, entendemos que, en nuestra disciplina no ha resultado especialmente trascendente el *impacto de las superestrellas y sus escuelas académicas*.

Desde luego, los fundadores de las diversas escuelas (Fernando Sainz de Bujanda, Rafael Calvo Ortega, José Luis Pérez de Ayala) han tenido gran relevancia en la formación de la disciplina. Pensamos, sin embargo, que dichas escuelas se han caracterizado por una gran libertad de pensamiento. Las escuelas han influido sobre la asignación de las cátedras y otras plazas universitarias, pero no tanto sobre la defensa de ciertas teorías. Quizá la excepción está en un excesivo conceptualismo inicial, consecuencia del esfuerzo por independizar el Derecho Financiero y Tributario, como disciplina académica, de otras ramas del saber relacionadas con la economía (recordemos que las cátedras de Derecho Financiero y Tributario se desgajaron de las de Hacienda Pública en 1977).

15 (Cfr., por ejemplo, Comisión de Personas Expertas, 2022).

16 (Cfr., por ejemplo, Martínez Lafuente, 2020).

Además, en líneas generales, defender determinada teoría no ha presentado una *especial utilidad práctica* desde la perspectiva de obtener puestos universitarios. Sí es posible que determinadas tesis ofrezcan interés práctico desde el punto de vista de la abogacía y la asesoría fiscal (en el sentido de proteger los intereses de los clientes). Del mismo modo, otras doctrinas pueden resultar útiles para la Administración, al favorecer comportamientos más eficaces para la comprobación y recaudación de las deudas tributarias (aunque quizá menos respetuosos con las garantías jurídicas). Los excesos de conceptualismo pueden resultar «útiles» para los jueces y tribunales (incluido el Tribunal Constitucional) en cuanto permiten resolver de modo sencillo cuestiones complejas, sin necesidad de realizar un análisis profundo de la realidad. Además, dichos excesos suelen ofrecer también una utilidad «estética» y didáctica, basada en su simplicidad. Otras teorías pueden ser útiles para el «legislador» (y para la propia Administración que impulsa el cambio normativo) en cuanto permiten relajar ciertos límites constitucionales.

Doménech Pascual se refiere también a la existencia de un «ecosistema académico poco propicio para la crítica».¹⁷ Esta circunstancia puede estar ligada a la influencia de las *superestrellas* y sus escuelas, aunque hemos indicado que este factor no ha tenido una especial relevancia histórica en el Derecho Financiero español. Sin embargo, es cierto que —con carácter general— no se observan grandes polémicas doctrinales en el ámbito de nuestra disciplina¹⁸. Es posible que esta relativa falta de debate esté impulsada por el mecanismo de publicación académica basada en el *peer review*, en la medida en que los revisores designados por las revistas sean menos propensos a respaldar los trabajos contrarios a sus propias convicciones (aunque, personalmente, no hemos detectado esta tendencia cuando hemos sometido nuestros trabajos a evaluación externa).

En cuanto a la «deficiente comunicación entre la doctrina académica y la jurisprudencia»¹⁹, podemos plantearnos, en términos más amplios, si se produce una comunicación adecuada entre la academia, la doctrina y práctica administrativa, la jurisprudencia y los actores del proceso de elaboración normativa.

Por una parte, pensamos que las fórmulas de evaluación de los trabajos académicos por la ANECA han producido consecuencias negativas sobre los comentarios de jurisprudencia de corte universitario. En efecto, aunque estos constituyen una excelente ocasión para elaborar análisis muy profundos²⁰, suelen considerarse —injustamente— trabajos menores. Esto conduce, como lógica reacción, a que muchos comentarios de sentencias presenten un carácter meramente descriptivo, mermando las posibilidades de «diálogo» entre la doctrina académica y los tribunales.

17 (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1. 1.5)

18 Es cierto que existen importantes trabajos con planteamientos críticos bien fundados ante ciertas doctrinas dominantes (Cfr. Palao Taboada, 2018b), y algunas importantes polémicas doctrinales (por ejemplo, las llamadas tesis dinámicas frente a la concepción basada en la relación jurídica tributaria) pero nos parece que constituyen la excepción.

19 (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1.1.7)

20 (Cfr., por ejemplo, Palao Taboada, 2017).

Por otro lado –aunque esto tenga carácter anecdótico– en algunos *blogs* sobre Derecho tributario redactados por asesores y profesores parece apreciarse una cierta agresividad hacia la Administración tributaria, que quizá no propicie siempre un diálogo constructivo (pensemos, a título anecdótico, en un relevante *blog* cuya página principal está ilustrada con una imagen del infierno, sugiriendo –tal vez– que los pecadores atormentados por demonios son contribuyentes sometidos a procedimientos tributarios).²¹ En sentido distinto encontramos algún ejemplo en que –a título personal– se sostiene por un miembro destacado de la Administración Tributaria que los órganos directivos encargados de elaborar proyectos normativos [el llamado «prelegislador»] tienen entre sus fines constitucionales el corregir aquellas interpretaciones del Tribunal Supremo que, alegando principios generales del Derecho, se desvían de la intención que quiso plasmarse originariamente en los citados proyectos.²²

No obstante, debe reconocerse que, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, existen importantes «lugares de encuentro», de carácter institucional, que facilitan el diálogo entre la academia y los diversos operadores jurídicos. Sirvan de ejemplo la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el Instituto de Estudios Fiscales, la Fundación Impuestos y Competitividad, el Consejo para la Defensa del Contribuyente o la Asociación Española de Asesores Fiscales). En definitiva, pensamos que, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario español existe un nivel de diálogo suficiente entre los diversos operadores jurídicos.

4. Posibles ejemplos de teorías defectuosas y erróneas en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario

Resaltemos la diferencia entre las *teorías jurídicas defectuosas* y las *doctrinas erróneas en sentido estricto*: las primeras contienen un núcleo correcto al que se han adherido determinados errores. Las segundas son completamente erróneas y no se integran en una teoría más amplia con elementos correctos.

Por consiguiente, las teorías defectuosas pueden *repararse* poniendo de manifiesto y eliminando sus aspectos erróneos. Las teorías completamente erróneas deben eliminarse por completo y sustituirse por otras que permitan explicar correctamente la realidad jurídica subyacente.

Pues bien, a continuación, mencionaremos un ejemplo de una teoría jurídica completamente errónea que ha mostrado una notable persistencia en el ámbito del Derecho Tributario. Seguidamente examinaremos diversas teorías que podrían considerarse «defectuosas».

21 (Beiras Cal y otros, 2022, accedido el 13 de noviembre de 2022).

22 En palabras de Antonio Montero Domínguez, «cuando ese *prelegislador* asiste a la desnaturalización de la norma en base a argumentos que, no cuestionando la constitucionalidad de la misma, yerran, según su leal saber y entender, en la medida en que hacen abstracción, ignoran, lo que estaba en la génesis de la redacción, invocando principios generales y abstractos, tiene la obligación intentar reponer la situación normativa a lo que en principio se perseguía, si nada ha variado, transitando, de nuevo, por el cauce legal establecido.»

4.1. La interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales como teoría errónea

Aunque, *desde un punto de vista académico*, suele considerarse superada, la supuesta necesidad de interpretar restrictivamente las exenciones y beneficios fiscales aparece, hasta fechas recientes, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así la STS, de 28 de marzo de 2019 (rec. núm. 3774/2017) sostiene literalmente que los beneficios fiscales deben interpretarse «de modo restrictivo», aunque después añade que han de utilizarse los criterios generales de interpretación (particularmente la finalidad de la norma) y que «no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece».

En este caso estamos ante una *teoría errónea* en sentido estricto y no una mera teoría defectuosa, pues el error no se integra como un elemento más en una tesis que sí contenga elementos correctos.

Tal vez el planteamiento de la interpretación restrictiva tenga su origen en el art. 4.2 del Código Civil, según el cual «las leyes penales, *las excepcionales* y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos *expresamente* en ellas» (subrayado nuestro).

En efecto, podría parecer que los preceptos reguladores de exenciones y beneficios fiscales tienen un carácter excepcional. Entendemos, sin embargo, que no es así, al menos no con carácter general, pues se trata de una técnica más para delimitar el hecho imponible y los elementos de cuantificación del tributo. Por tanto, deberá atenderse en cada caso a la finalidad específica de la regulación.

Es posible que también haya influido el antiguo artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones», reproducido casi literalmente por el actual artículo 14 de la LGT de 2003: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Ahora bien, este precepto no se refiere al uso de una especial técnica de interpretación, sino tan solo a la prohibición de analogía y dicho mecanismo de aplicación del Derecho requiere la existencia de una auténtica laguna. No obstante, debe reconocerse que, en la práctica, la diferencia entre mera interpretación y analogía puede resultar difícil. Por otra parte, es más cómodo invocar la genérica doctrina de la interpretación restrictiva que analizar en profundidad la finalidad del precepto que establece la exención o técnica fiscal desgravatoria para determinar su sentido.

De todos modos, el Tribunal Supremo parece haber descartado por completo esta defectuosa teoría hermenéutica en su Sentencia de 20 de junio de 2022 (rec. núm. 3468/2020):

«No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación. No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios reco-

gidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Éste, por su parte, dispone que *las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*».

Es interesante destacar que el ponente de la citada sentencia es el magistrado don Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Una postura semejante sobre la interpretación de las exenciones se desprende también de las SSTs 1356/2020, de 20 de octubre (rec. núm. 373/2018, ECLI:ES:TS:2020:3265) y 1381/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 976/2019, ECLI:ES:TS:2020:351), de las que fue ponente don Ángel Agualló Avilés, también Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.²³

Por tanto, puede afirmarse que la teoría errónea ha sido superada (o está en vías de serlo) mediante un adecuado diálogo entre la academia y los magistrados. Así, la STS de 25 de octubre de 2022 (rec. núm. 6568/2020, ECLI:ES:TS:2022:3926, ponente don Francisco José Navarro Sanchís) concluye que «en la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el art. 12 LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 CC y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución».²⁴

4.2. Los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica

Con «exceso de conceptualismo» nos referimos a la tendencia a elaborar conceptos abstractos, de los que pretenden deducirse de modo lógico consecuencias muy concretas. Esto suele producir una desconexión con el específico problema jurídico que debería analizarse.

Así, en la elaboración del principio de capacidad económica, se han producido numerosos excesos de conceptualismo.²⁵ Nos referiremos ahora a uno de ellos: nuestro Tribunal Constitucional entendió erróneamente que dicho prin-

23 Cfr. el comentario a estas sentencias de I. Martín Dégano (Martín Dégano, 2021, p. 143 y ss.)

24 Aunque, en el caso concreto (la interpretación deducción prevista en el artículo 81 bis LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos) la sentencia contiene algunas afirmaciones discutibles, que esperamos analizar más adelante en un trabajo específico sobre la interpretación de las normas tributarias.

25 En palabras de Carlos Palao Taboada «La pretensión de esta doctrina de erigir a la capacidad contributiva en criterio exclusivo de justicia tributaria, choca con la complejidad de los fenómenos sociales y en particular de la realidad fiscal. Su error inicial es tomar como realidad lo que no es sino una simplificación teórica: que los tributos representan el «reparto» del coste de los servicios públicos.» (Palao Taboada, 2018a, pág. 58). Cfr. un análisis más reciente y sumamente valioso en (Palao Taboada, 2022a).

cipio solo debía tenerse en cuenta como criterio de cuantificación en los impuestos centrales del sistema tributario, como el IRPF.

El error procedía de trasladar mecánicamente a la capacidad económica la construcción elaborada en torno a los límites del decreto-ley en materia tributaria (puede regular los impuestos salvo que afecten a los aspectos centrales del deber de contribuir).

A nuestro entender, esta última postura sobre el decreto-ley es *errónea* (al menos en el modo en que viene siendo interpretada por el Tribunal Constitucional), pues ha conducido a un abuso de dicha norma en materia tributaria. En todo caso, *no existía razón alguna para trasladarla al ámbito del principio de capacidad económica como criterio de cuantificación*.

Quizá la explicación del éxito de ambas teorías en la jurisprudencia constitucional haya radicado en su utilidad para resolver en abstracto problemas concretos de notable complejidad sin necesidad de realizar un análisis profundo de la realidad.

En el caso del principio de capacidad económica han sido precisamente el peso de la realidad, unido a la desidia del legislador, los factores que han llevado al Tribunal Constitucional a rectificar expresamente su doctrina (STC 182/2021, de 26 de octubre, ECLI:ES:TC:2021:182), relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos).

4.3. Teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria

Como es conocido, a partir de la STC 45/1989, de 20 de febrero (ECLI:ES:TC:1989:45), relativa a la inconstitucionalidad de la tributación conjunta, el Tribunal *tiende* a limitar al futuro los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias.

De todos modos, esta práctica no es uniforme y, siempre que se ha utilizado, el Tribunal ha precisado su aplicación al caso concreto sobre el que versaba la declaración de inconstitucionalidad.

Sin embargo, la práctica administrativa –con cierto apoyo en la jurisprudencia contenciosa y en la propia ambigüedad del Tribunal Constitucional– ha deducido de las mencionadas sentencias una supuesta doctrina general, según la cual era imposible revisar actos firmes anteriores a la declaración de inconstitucionalidad. Esta postura también ha sido adoptada por un relevante sector de la doctrina.²⁶

²⁶ Resulta indispensable la lectura del análisis realizado por Begoña Sesma Sánchez (Sesma Sánchez, 2017, p. 237 y ss.). En contra de esta tesis se ha manifestado Violeta Ruiz Almendral (Ruiz Almendral, 2020, p. 73 y ss.)

Tras diversas vacilaciones, el Tribunal Supremo ha concluido por refrendar una tesis que produce efectos similares –aunque con importantes matices– en diversas resoluciones relativas a las consecuencias de la STC 59/2017, de 11 de mayo (ECLI:ES:TC:2021:182), que guardó silencio sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

La STS de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973) considera que la devolución de los ingresos realizados al amparo de la norma declarada inconstitucional, en los casos en que el Tribunal Constitucional guarda silencio sobre los efectos, solo es posible mediante el cauce de los procedimientos especiales de revisión previstos en el art. 216 LGT. Sin embargo, el Tribunal descarta que proceda la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) basada en la lesión «de derechos y deberes susceptibles de amparo constitucional» [apartado 1º, letra a)], puesto que la invocación del art. 31.1 de la Constitución queda excluida del recurso de amparo.

Por su parte, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1068/2019, ECLI:ES:TS:2020:984), que invoca la anterior, analiza y desestima la concurrencia de las demás causas de nulidad previstas en el art. 217 LGT. En particular, entiende que no concurre la letra g) («cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal»), dado que «no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015)».

Otra sentencia del Tribunal Supremo dictada en la misma fecha (rec. núm. 2596/2019) descarta que la nulidad derive «del artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:»

Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

A juicio del Tribunal «la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los «preceptos» impugnados (o a aquellos otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad (...) De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena –ante la falta de tal especificación– de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.» (FJ 5º).²⁷

A nuestro juicio, sí existe una norma que establece la nulidad de modo claro: se trata del art. 40 Uno de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que *solo* restringe los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad a los supues-

²⁷ Según añade el Tribunal en el mismo fundamento jurídico, «aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados

tos de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.²⁸

Es cierto que otra línea jurisprudencial –que también presenta algunos errores²⁹– admite teóricamente el deber de revocar las liquidaciones firmes cuando esto suponga un instrumento para la devolución de ingresos indebidos, si bien entiende que esto exigiría una infracción *manifiesta* de ley, que no concurre en la declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal por la STC 59/2017, de 11 de mayo, ECLI:ES:TC:2017:59 (STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484 y STS de 14 de febrero de 2022 rec. núm. 442/2019, ECLI:ES:TS:2022:699).³⁰

La corrección de estas teorías defectuosas exige, a nuestro entender, la intervención del Tribunal Constitucional. Esta se ha dado parcialmente por la

al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Recordemos [prosigue el Tribunal Supremo] que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos –como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018– *son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución.*

Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de *reconstrucción* –valga la expresión– del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido –o no– la vulneración del artículo 31.1 CE al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado –a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018– la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita.» (hasta aquí el texto de la sentencia citada)

28 Según el precepto, «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.»

29 Cfr. La crítica a esta jurisprudencia de Carlos Palao Taboada (Palao Taboada, 2022b págs. 64 y ss.).

30 La ilegalidad manifiesta se descarta en estos supuestos por el Tribunal porque «la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial». Aun que no se refiere a un supuesto de inconstitucionalidad, debe citarse también la STS de 4 de marzo de 2022, rec. núm. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2022:865, según la cual «nulidad, posterior y sobrevenida [de una norma reglamentaria], resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme».

STC 108/2022, de 26 de septiembre (ECLI:ES:TC:2022:108) que, como consecuencia de un recurso de amparo, advierte una lesión del derecho a la tutela judicial efectiva por dos motivos: el juzgado de lo contencioso-administrativo consideró una autoliquidación como un «acto administrativo firme» (cuando, además, no había concluido el plazo de cuatro años para solicitar su rectificación) y entendió que la limitación de efectos formulada por la STC 45/1989 (ECLI:ES:TC:1989:45) sobre la inconstitucionalidad de la tributación conjunta era aplicable a los efectos de la STC 59/2017, relativa a la primera inconstitucionalidad de la plusvalía municipal, aunque esta última sentencia guardaba silencio sobre sus efectos.

De todos modos, parece posible que la confusión del juzgado de lo contencioso se deba, en parte, al discutible concepto de *situaciones jurídicas consolidadas* formulado por las STC 45/1989 (ECLI:ES:TC:1989:45) y la 182/2021 (ECLI:ES:TC:2021:182, relativa a la tercera inconstitucionalidad de la plusvalía municipal).

Por otra parte, entendemos que esta sentencia, dictada con motivo de un recurso de amparo, no basta para deshacer el error cometido por el Tribunal Supremo al entender que no es posible utilizar el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) para revisar un acto firme como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley aplicada.

No podemos analizar aquí con detalle las posibilidades de obtener una indemnización por responsabilidad patrimonial como consecuencia de la inconstitucionalidad de una ley. Apuntaremos, sin embargo, algunas ideas que esperamos desarrollar en otra ocasión. Como es sabido, el Tribunal Supremo elaboró una jurisprudencia excesivamente favorable para los contribuyentes que dio lugar a una reacción restrictiva del legislador a través del art. 32, párrafos 3 y 6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Según estos preceptos:

«La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores: a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4.» (apartado 3).

«Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.» (apartado 4).

A nuestro entender, esta discutible regulación hace que pierda sentido el viejo argumento del Tribunal Constitucional según el cual la imposibilidad de revisar actos firmes dictados en aplicación de normas inconstitucionales pretende *no favorecer a quienes fueron negligentes y no recurrieron frente a los*

que recurrieron y obtuvieron una sentencia firme. En efecto, es precisamente la obtención de una sentencia firme el requisito que permite exigir la responsabilidad patrimonial.

¿Constituye este mecanismo una *revisión de los actos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional*? Entendemos que no, pues se trata de *indemnizar* no de declarar la nulidad del acto dictado. Además, una respuesta afirmativa llevaría a considerar que el art. 32.4 de la LRJSC (de carácter ordinario) es inconstitucional por quebrantar el mandato del art. 40 Uno de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.³¹

Si se admite que la responsabilidad patrimonial no constituye una revisión de los actos confirmados por sentencia firme, la consecuencia lógica estaría en entender que tal mecanismo opera, aunque el Tribunal haya limitado expresamente los efectos de sus sentencias (salvo que éste la excluya expresamente, cosa que hasta ahora no ha sucedido). No obstante, la STS de 3 de febrero de 2022 (rec. núm. 27/2021, ECLI:ES:TS:2022:303) afirma –sin mayores argumentos– que la limitación de efectos establecida por la STC 182/2021 (ECLI:ES:TC:2021/182) no permite exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos confirmados por sentencia firme.³²

4.4. La teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

Lo que denominamos la «teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» presenta elementos de doctrina defectuosa y de mito jurídico³³ y se basa fundamentalmente en una interpretación interesada de la ambigua construcción elaborada por el Tribunal Constitucional a partir de elementos aportados por ciertos autores.

Podríamos resumir esta *teoría-mito* en los siguientes términos: las prestaciones patrimoniales no tributarias constituyen prestaciones coactivas exigidas por específicas razones de interés público, con las que no se contribuye a sos-

31 Recordemos que, según este precepto, «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.»

32 Según el Tribunal «en relación con la STC de 26 de octubre de 2021, conocida por esta Sala, hay que tener presente su eficacia limitada pues dispone que no podrán ser revisadas con fundamento en ella aquellas situaciones que, a la fecha en que se dictó la sentencia, hayan sido decididas definitivamente (bien mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, bien mediante resolución administrativa firme) –como es el caso– o aquellas otras que, de acuerdo con lo señalado en la propia sentencia, tienen también la consideración de situaciones consolidadas a estos efectos (lo que afecta, entre otras, a las autoliquidaciones no recurridas antes de la referida fecha). Por lo que en nada afecta a la cuestión aquí enjuiciada» (F.J 3º *in fine*).

33 Según Doménech Pascual «La expresión «mito jurídico», como bien advierte Santi Romano, se emplea con cierta frecuencia en los escritos jurídicos, en sentido figurado y poco preciso, sin intenciones técnicas o científicas. El mito jurídico aparece contrapuesto a la verdad, a la realidad del

tener la generalidad de los gastos públicos. Tales prestaciones «solo podrán establecerse (...) con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE). Sin embargo, se trata de una reserva de ley más flexible que la exigida para los tributos. Dado que *no afectan al deber de contribuir*, pueden regularse por Decreto-Ley. Además, al no ser tributos, también pueden crearse mediante las leyes de presupuestos. Por el mismo motivo, no están sometidos a los principios de justicia tributaria contemplados por el art. 31.1 CE, sino tan solo a un genérico principio de igualdad (art. 14 CE), que, en los casos concretos, el Tribunal Constitucional ha interpretado como un control de interdicción de la arbitrariedad aplicado con gran laxitud. Por otra parte –según esta tesis– no hay inconveniente alguno en someter tales prestaciones al régimen de recaudación en vía de apremio previsto en la Ley General Tributaria.

Como puede observarse, esta mezcla de teoría y mito ofrece una gran *utilidad* para el Gobierno, el Legislador y la Administración: así las tarifas exigidas por los concesionarios de servicios públicos no han de estar sometidas a un límite máximo fijado por la ley, sino tan solo a los trámites de la contratación pública³⁴ y aunque se perciban por un ente privado (el concesionario), pueden recaudarse en vía de apremio por los ayuntamientos.³⁵

Del mismo modo, si el Gobierno desea imponer un gravamen sobre el sector farmacéutico, puede hacerlo con rapidez y eludiendo enmiendas parlamentarias, introduciéndolo en el proyecto de ley de presupuestos.³⁶ Si pretende exigir un gravamen sobre las empresas petroleras, puede hacerlo sin inconvenientes mediante decreto-ley, precisando que se trata de una prestación patrimonial pública no tributaria.³⁷

Si quiere que determinadas empresas energéticas contribuyan al sostenimiento del déficit tarifario, el Gobierno puede designar nominalmente mediante

Derecho, y además tiene una forma «fantástica o semifantástica». *El mito es una no-verdad, un error, una inopia, pero es también imaginación, una imaginación fabulosa... un universal fantástico, es decir, no razonado, que nace de la necesidad de entender lo que no se entiende, y de expresarlo por medio de imágenes cuando no se lo puede expresar con términos propios. El mito –afirma Romano– tiene también un sentido místico, es una creencia que tiene carácter de fe y, por tanto, asume siempre una cierta tonalidad religiosa.* Además, es una creencia *no meramente individual*, sino *acogida por un número sumamente variable, pero siempre notable, de individuos que participan de un modo o de otro en la vida pública, ya activamente, ya como espectadores que, sin embargo, juzgan y valoran la obra de los actores desde el punto de vista de concepciones y convicciones comunes.* Ejemplos de mitos jurídicos serían el *estado de naturaleza*, el *contrato social* y la idea de la ley como expresión de la *voluntad general* (Doménech Pascual, 2022 ep. III. Los textos entrecomillados son citas de Santi Romano). Resulta curioso que el Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, *para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito...*, invoque como fundamento de dichos gravámenes el «contrato social» (ap. II *in fine*).

34 STC 63/2019, de 9 de mayo.

35 (Cfr. Del Amo Galán, 2018 ep. V).

36 STC 44/2015, de 5 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TC:2015:44).

37 Cfr. la *prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos* prevista en el art. 21 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. La doctrina que permitiría aprobar esta figura mediante decreto-ley se encontraría en la STC 83/2014, de 29 de mayo (ECLI:ES:TC:2014:84), sobre la constitucionalidad del precepto que establece la escala de deducciones aplicable en la determinación de los márgenes de las oficinas de farmacia por el suministro de especialidades farmacéuticas al Sistema Nacional de Salud.

decreto-ley once entidades obligadas al pago y fijar porcentajes individuales de contribución basados, hasta cierto punto, en la *cuota de mercado* de cada uno de estos sujetos.³⁸

Por último, si el Gobierno y los grupos parlamentarios que lo apoyan desean crear unos *gravámenes* sobre los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas y las entidades financieras, puede utilizarse como base de cálculo «la cifra de negocios en el caso del sector energético y (...) el margen de intereses y comisiones en el caso de las entidades de crédito,» sin que esto lesione el principio de capacidad económica. Además, la calificación de los gravámenes como prestaciones no tributarias podría servir (si no existieran obstáculos políticos) para evitar incluir esta nueva figura en el ámbito del Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra. Eso sí, el régimen de tales gravámenes queda sometido –con algunos matices algo confusos³⁹– a la Ley General Tributaria y su aplicación se atribuye a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.⁴⁰

Es interesante leer los debates de la enmienda a la totalidad presentada a la *Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito* por el Grupo Parlamentario Ciudadanos. Todos los representantes de los grupos parlamentarios –incluido el socialista– calificaron las citadas figuras de *impuestos*, salvo el del Grupo Parlamentario de Unidas Podemos, que lo denominó *aportación fiscal* y el del Grupo Parlamentario Vasco, al que no preocupaba que la proposición utilice el término de «prestaciones no tributarias», pues ya había recibido garantías del Gobierno de que tales figuras se incluirían en el Concierto con independencia de cual fuera su naturaleza.⁴¹

A nuestro entender la defectuosa teoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público tiene su origen último en la figura de las exacciones parafiscales como mecanismo para huir de las limitaciones impuestas a los tributos.

38 Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico y STC 167/2016, de 6 de octubre de 2016.

39 En cuanto al *gravamen temporal energético* «tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. En particular, el régimen sancionador aplicable será el resultante de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» (art. 1.3 de la Ley 38/2022). El párrafo 10 del citado artículo añade que «La revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo señalado en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» El art. 2 de la citada ley contiene idénticas normas para el *gravamen de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito* en sus párrafos 2 y 9, si bien el párrafo 7 atribuye a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la competencia para imponer la sanción por incumplimiento de la prohibición de «repercusión económica, directa o indirecta» del gravamen. Nos parece desafortunada la mención al carácter «supletorio» de la Ley General Tributaria y el que esta vaya precedida por la referencia a la Ley General Presupuestaria.

40 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

41 *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 221 de 3 de noviembre de 2022, págs. 214 y ss.

Esta figura, que intentó sistematizar la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, y que fue estudiada con detalle por Luis Mateo Rodríguez⁴², resurge en 1989 –aunque con poca fortuna– bajo la fórmula de los precios públicos.⁴³

La citada ley fue analizada por algunos juristas muy prestigiosos⁴⁴ –aunque no los calificaríamos de *superestrellas*– que se inspiraron en el antecedente italiano del art. 31.3 CE para señalar que el concepto «prestaciones patrimoniales de carácter público» no solo abarcaba los tributos, sino otras prestaciones *impuestas* o coactivas, en el sentido de que financian servicios de carácter obligatorio o reservados al sector público.

La STC 185/1995 sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos (ECLI:ES:TC:1995:185) formula una interpretación maximalista de la *coactividad*: basta con la *coactividad fáctica*, que se da cuando el servicio es indispensable para la vida personal o social o cuando, de hecho, no exista concurrencia con el sector privado.

Además, aunque el Tribunal afirma la libertad del legislador para configurar las prestaciones patrimoniales de carácter público (tributarias o no), en su fallo modifica el concepto de precio público previsto en la ley, exigiendo como rasgos concurrentes la voluntariedad (jurídica y fáctica) de recibir el servicio y la concurrencia con el sector privado (de hecho o de derecho).⁴⁵

La STC 233/1999 sobre la Ley de Haciendas Locales (ECLI:ES:TC:1999:233), da un paso más y formula un supuesto concepto material de tributo que, de modo confuso, parece identificar con las prestaciones patrimoniales de carácter público.⁴⁶ Esta postura resulta exacerbada por las SSTC 102, 121 y 122/2005 sobre las tarifas portuarias (ECLI:ES:TC:2005:102, 121 y 122), pues el Tribunal las considera *tributos en sentido material* pese a que el legislador las calificaba expresamente de precios privados.⁴⁷

Tal jurisprudencia lleva a la doctrina científica a formular un concepto material de tributo de características expansivas, que, a nuestro entender, carece de la necesaria solidez.⁴⁸

42 (Mateo Rodríguez, 1978)

43 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

44 (Falcón y Tella, 1991 pág. 59) (Aguallo Avilés, 1992 págs. 82 y ss.).

45 Cfr., en sentido crítico (Palao Taboada, 2018d pág. 276).

46 (Palao Taboada, 2018c pág. 278)

47 Cfr. (Palao Taboada, 2018f págs. 319 y ss.) (Palao Taboada, 2018e pág. 316 y ss.). Recientemente el Tribunal Supremo ha concluido que «los servicios de recogida de basuras y suministro de energía eléctrica prestados por la Autoridades Portuarias son, a efectos de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, servicios comerciales y que las cantidades percibidas por las Autoridades Portuarias por la prestación de los indicados servicios tienen la naturaleza de precios privados, por lo que su impugnación ha de sustanciarse ante la Jurisdicción Civil, previa reclamación ante el Consejo de Administración de la correspondiente Autoridad Portuaria.» (STS de 31 de octubre de 2022, rec. núm. 4029/2020, ECLI: ES:TS:2022:4029).

48 Mantuvo dicho concepto Carmelo Lozano Serrano (Lozano Serrano, 1998, p. 39). En sentido crítico, cfr. Carlos Palao Taboada (Palao Taboada, 2018c pág. 290)

Sin embargo, a partir de la STC 83/2014⁴⁹ (ECLI:ES:TC:2014:83) se produce un *movimiento pendular* (quizá como reacción frente a los excesos del *concepto material de tributo*) y comienza la expansión del *concepto de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias*, sometidas a unos límites más laxos que los propios de los tributos.

Como antecedente de esta tendencia puede mencionarse la STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC1997:182), que consideró como prestación pública no tributaria la obligación a cargo del empresario de satisfacer al trabajador determinadas prestaciones por incapacidad laboral transitoria.⁵⁰ Consideramos acertada la calificación de *prestación patrimonial pública no tributaria* en cuanto se trataba de un pago entre particulares, aunque nos parece formalista e inadecuada la interpretación de que al no tratarse de un tributo era posible regular esta obligación mediante decreto-ley.

Como hemos dicho, nos parece acertado excluir del concepto de tributo los pagos entre particulares exigidos por la ley por razones de interés general. Este es el caso de las mencionadas prestaciones por incapacidad laboral transitoria y, también, de las cantidades percibidas de los usuarios por los concesionarios que prestan servicios públicos esenciales (aunque, a nuestro entender, deba reforzarse la motivación de acudir a tales fórmulas de prestación del servicio).

No obstante, a partir de la citada STC 83/2014 (ECLI:ES:TC:2014:83) el Tribunal realiza un giro expansivo en el concepto de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y las define como aquellas con las que «no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación».

Esta definición, bastante confusa (en el supuesto concreto se pretendía reducir el gasto público a costa de las oficinas de farmacia) se expande aún más en las SSTC 44/2015 (ECLI:ES:TC:2015:44) y 62/2015 (ECLI:ES:TC:2015:62) sobre los denominados «descuentos por el volumen de ventas de medicamentos al sistema nacional de salud». Según afirma el propio Tribunal Constitucional, «el controvertido descuento reviste la naturaleza de una *prestación pecuniaria* (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (las Cortes Generales), que *se satisface a un ente público* (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los empresarios, grupos empresariales, fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales)» [FJ 3º d), subrayado nuestro].

49 Sobre la minoración de la cantidad a percibir por las oficinas de farmacia por la expedición de medicamentos a cargo de la seguridad social, que el tribunal califica de prestación patrimonial pública no tributaria.

50 Dentro de este grupo cabría incluir también «la entrega por las empresas televisivas de un porcentaje de sus beneficios para el fomento del cine europeo (Ley 7/2010, de 31 de marzo) para promover la cultura (art. 44.1 CE)» (Martín Dégano, 2022, p. 20)

Aunque afirme literalmente que se trata de un *pago a un ente público*⁵¹ (la norma prevé incluso pagos anticipados), el Tribunal lo califica de *prestación patrimonial pública no tributaria* con el argumento, antes citado, de que su principal finalidad no es recaudatoria.⁵²

Pensamos que esta definición es inconsistente, pues este es el caso de todos los impuestos extrafiscales, que no dejan de ser impuestos por servir principalmente a otras finalidades distintas de la recaudatoria. Nos parece más sólido el concepto elaborado por Rafael Gómez-Ferrer que las conceptúa como «aquellas prestaciones públicas de carácter coactivo que no constituyen ingresos públicos».⁵³

Por su parte, la STC 167/2016 (ECLI:ES:TC:2016:167) analiza la contribución para la corrección del déficit tarifario en el sector eléctrico. El Tribunal la califica expresamente de prestación patrimonial de carácter público no tributaria para justificar así un laxo análisis de los principios de no arbitrariedad e igualdad (arts. 9.3 y 14 CE) a la hora de justificar los sujetos gravados y el importe correspondiente a cada uno.

Debe reconocerse que, en todos estos casos, las prestaciones no estaban sometidas al régimen de la Ley General Tributaria.

Por su parte, la STC 63/2019 (ECLI:ES:TC:2019:63), relativa a las tarifas previstas en la Ley de Contratos del Sector Público, las califica –esta vez sin especiales explicaciones– de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias para justificar así una aplicación más laxa del principio de reserva de ley.

En principio cabría pensar que, al tratarse de prestaciones no tributarias no es posible la recaudación de tales tarifas por vía de apremio. Sin embargo, en la doctrina científica⁵⁴ y en las ordenanzas reguladoras de prestaciones patrimoniales no tributarias⁵⁵ se va extendiendo la postura de que las tarifas locales deben recaudarse en vía de apremio.

51 Aunque, según Rafael Sanz Gómez, «es el hecho de que el Estado no gestione directamente la prestación (sino que organice un sistema de salud que incluye a agentes privados) lo que hace que nazca una prestación patrimonial de carácter público no tributaria» (ep. II.2).

52 Así, según Carlos Gómez Jiménez, «para el TC el carácter tributario o no depende del objetivo principal de la PPP [prestación patrimonial pública]. Así, si el interés público principal es el de allegar recursos al presupuesto público con que financiar el gasto, con independencia de otros efectos económicos o jurídicos que se puedan derivar, estaremos ante prestaciones tributarias. Si, por el contrario, la obtención de recursos públicos *per se* fuera un simple objetivo secundario, si se quiere reflejo, pero, en todo caso, situado en un segundo plano respecto de otro fin no tributario de mayor importancia estaríamos hablando de una PPPNT. Así, parece extraerse de diversas sentencias del TC como las STC 62/2015, FJ 3.e) o STC 167/2016, FJ.4.» (Gómez Jiménez, 2022).

53 (Gómez-Ferrer Rincón, 2015, p. 32).

54 Cfr., en este sentido (aunque limitándose a la prestación del servicio mediante personificación privada) Jaime Aneiros Pereira (Aneiros Pereira, 2018, ap. VI.3) y Oscar del Amo Galán (Del Amo Galán, 2018, ap. V).

55 Cfr., por ejemplo, el art. 12 de la vigente de la vigente Ordenanza Reguladora de la Prestación Patrimonial no Tributaria por el suministro y utilización del agua potable del municipio de La Coruña, disponible en <https://www.coruna.gal/hacienda/es/detalle/ordenanza-2021-reguladora-prestacion-patrimonial-no-tributaria-por-el-suministro-y-utilizacion-de/contenido/1453789494310> (consultado el 24 de octubre de 2022). Debe advertirse que en este caso el servicio se presta por una sociedad anónima de capital íntegramente municipal.

El fundamento estaría en el art. 2.2. del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales: «Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes» [subrayado nuestro]. La referencia a las prestaciones públicas no tributarias fue introducida en la Ley de Haciendas Locales de 1988 por el art. 18 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pasando después al actual Texto Refundido.

Pensamos, no obstante, que el citado precepto no es aplicable a las tarifas percibidas por sociedades mercantiles de capital municipal⁵⁶ o por empresas concesionarias pues, en ambos casos (con especial claridad en el segundo), no estamos ante «ingresos de derecho público [que] deba percibir la hacienda de las entidades locales». ⁵⁷ Es más, aunque se admitiera que las tarifas percibidas por entidades privadas de capital íntegramente público constituyen ingresos públicos, la ley no prevé un mecanismo procedimental que permita recaudarlos por vía de apremio. ⁵⁸

El aspecto *mítico* de la teoría de las prestaciones públicas no tributarias (formulada en los términos antes indicados) queda claramente reflejado en un párrafo del Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, *para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*:

56 A juicio de Rafael Sanz Gómez «si debemos entender que el concepto de *hacienda de las entidades locales* es el equivalente en este ámbito al concepto de *Hacienda pública* de la Ley General Presupuestaria, el sector público empresarial local quedaría fuera del ámbito de este artículo 2.2 [LHL] y, por tanto, las tarifas cobradas por entidades públicas sujetas al Derecho privado no podrían exigirse por vía de apremio. La normativa local no es tan explícita al delimitar el concepto de ‘Hacienda’, pero la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1987 (con referencia a normativa hoy derogada, pero con argumentos que entendemos que sí son aplicables) consideró que el concepto de hacienda local no incluye a las entidades de carácter mercantil. Así, es razonable afirmar que la LRHL refleja la misma estructura que la LGP, con un *núcleo duro* donde se concentran tanto los controles más intensos –por ejemplo, la fiscalización previa sólo se aplica a *los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos* según la LRHL– como las mayores prerrogativas.» (Sanz Gómez, 2021, ep. III.2.2).

57 Aunque en el caso de las entidades locales navarras, el art. 100.7 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, añadido por Ley Foral 3/2019, de 24 enero, establece que «Las deudas derivadas de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán exigirse por el procedimiento de apremio por los órganos de recaudación de la entidad local».

58 Suscribimos la opinión de Enrique Ortiz Calle: «considero que los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva se han de circunscribir a los tributos u a otros derechos de naturaleza jurídico-pública exigidos por una Administración pública. Los Entes privados (sean concesionarios, entidades públicas empresariales o sociedades mercantiles de capital total o mayoritariamente público) no pueden disponer del procedimiento de ejecución forzosa que la LGT reserva, con buen criterio, a la Administración, porque se trata de una manifestación extrema de ejercicio de autoridad y de las potestades exorbitantes inherentes a la autotutela que no deben atribuirse a Entes privados, aunque una Ley expresamente lo previera.»

«que la prestación se calcule sobre la cifra de negocios en el caso del sector energético y sobre el margen de intereses y comisiones en el caso de las entidades de crédito permite que la aportación por los grandes grupos económicos que los integran se realice de forma aproximada a su cuota de mercado en cada sector, lo que garantiza una distribución equitativa del gravamen en cada uno de ellos y se puede decir que equivale a una aportación de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo "virtual" solidario necesario para reforzar el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de un "levy".»

La referencia a la «cuota de mercado» parece aludir a la STC 167/2016, de 6 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TC:2016:167), que declaraba constitucional un gravamen energético.⁵⁹ En cuanto al término anglosajón *levy* resulta sorprendente y no aclara la naturaleza jurídica de estos «gravámenes.» Por otra parte, la mención de un «fondo virtual» equivale a fundamentar el gravamen en un concepto imaginario. Es sorprendente que esta última referencia (presente en la redacción original de la Proposición de Ley) no se haya eliminado como consecuencia de las enmiendas que han afectado la recaudación de ambos «gravámenes» (no prevista en la redacción inicial) a determinadas finalidades y que sí han tenido eco en otros párrafos del preámbulo.⁶⁰

De todos modos, a la hora de determinar la naturaleza del «gravamen» nos parece irrelevante que la recaudación esté o no afectada a determinadas finalidades. Nadie pone en duda que las contribuciones especiales constituyen tributos pese a estar afectadas a la realización de determinadas obras públicas ni tampoco se convierte un impuesto en una prestación patrimonial no tributaria por estar afectada su recaudación a determinados gastos (como sucede con diversos impuestos autonómicos).⁶¹ Por tanto, la naturaleza de las prestaciones

59 Según la citada sentencia «la cuota de mercado resulta ser un criterio adecuado para distribuir una prestación patrimonial de carácter público dirigida al reequilibrio económico del sector eléctrico entre las principales empresas productoras de régimen ordinario, que son también las principales del sector en su conjunto.» [FJ 6º.d)].

60 Así, en el apartado III del Preámbulo (gravamen energético) se indica que «La prestación se ingresará en el Tesoro Público y sus ingresos estarán afectos a unos fines equivalentes a los señalados para la contribución solidaria temporal por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía.»

Por su parte en el apartado IV del Preámbulo (gravamen financiero) se advierte que "al igual que el gravamen temporal energético, la prestación se ingresará en el Tesoro Público y sus ingresos estarán afectos a unos determinados fines, en línea con lo aconsejado por el dictamen del Banco Central Europeo de 2 de noviembre de 2022 sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito. En concreto, en dicho dictamen se señala que el BCE ha recomendado en el pasado que es necesaria una clara separación entre la cuenta extraordinaria creada a partir de los ingresos procedentes de los gravámenes y los recursos presupuestarios generales de las administraciones públicas para evitar su utilización con fines de saneamiento presupuestario general".»

61 Así lo advierte acertadamente Rafel Sanz Gómez (Sanz Gómez, 2021, ep. II.1 *in fine*): «También ha afirmado el Tribunal Constitucional que algunas PPPNT no están destinadas a financiar los gastos públicos en general, y hace referencia a servicios o sectores específicos, como la protección social, la asistencia sanitaria o el sistema eléctrico: ¿podría ser el elemento de distinción el hecho de que estén destinados a hacer económicamente sostenibles sectores determinados? Es evidente que no, ya que la afectación de los ingresos derivados de un tributo no desvirtúa la naturaleza tributaria de la exacción. Hay tasas y otras figuras tributarias destinadas a la financiación de organismos o actividades concretas. Es más, hay tributos —las contribuciones especiales— para los cuales es consustancial la afectación a un determinado gasto».

no se ve afectada por las enmiendas que se han reflejado en la redacción final estableciendo la afectación.

En definitiva, aunque el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público presenta elementos correctos⁶², su formulación expansiva incurre en claros defectos. Quizá la solución pase por distinguir, de un lado, las auténticas prestaciones patrimoniales no tributarias de otras falsas (este último sería el caso de los *gravámenes* establecidos por la 38/2022, de 27 de diciembre que claramente constituyen impuestos). Dentro de las auténticas prestaciones no tributarias podría ser interesante realizar otras distinciones y precisar en cada caso los principios que resultan aplicables atendiendo a su estructura y finalidad, tal y como han propuesto diversos autores.⁶³ También podría ayudar a rectificar los errores la doctrina alemana sobre los *Sonderabgaben* (tributos especiales)⁶⁴, que presentan cierta semejanza con la caracterización atribuida por nuestro Tribunal Constitucional a algunas modalidades de prestación patrimonial pública no tributaria distintas de las tarifas.

5. Conclusiones

Las teorías jurídicas defectuosas suelen caracterizarse por un excesivo conceptualismo, desvinculado del mundo y favorecido por razones de utilidad práctica.

Puesto que las teorías defectuosas tienen un núcleo correcto (de otro modo serían simplemente erróneas), puede resultar difícil detectar sus aspectos fallidos. Para ponerlas de manifiesto es necesario realizar constantemente un contraste entre los conceptos jurídicos y la realidad que pretenden explicar.

Para detectar y corregir los defectos es conveniente potenciar un diálogo sereno y constructivo entre los diversos actores del Derecho Financiero y Tributario.

62 Por ejemplo, parece claro las cantidades cobradas por un concesionario como consecuencia de la prestación de un servicio público «coactivo» no son tributos, como tampoco lo son otros pagos entre particulares exigidos por la ley con fines de interés general.

63 Así, Esther Bueno Gallardo (Bueno Gallardo, 2018, p. 40) distingue entre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de carácter *contributivo* (aquellas que buscan financiar una necesidad pública) y *no contributivas* (se dirigen a otras finalidades de interés general). También puede ser conveniente distinguir entre las prestaciones patrimoniales integradas en una especial relación entre el ente público y un sector regulado y aquellas otras exigidas como consecuencia de la prestación de servicios, diferenciando dentro de estas últimas aquellas prestadas por el ente público mediante personificación privada y aquellas otras atribuidas a los concesionarios (cfr. Sanz Gómez, 2021, ap. III.2.1).

64 Señala W. Kluth (Kluth, 1997, p. 57) que «los 'tributos especiales' (*Sonderabgaben*) son tributos exigidos sin contraprestación, cuya recaudación se utiliza en interés de un grupo determinado y cuyo establecimiento se fundamenta en una competencia específica por razón de la materia, Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional el establecimiento de «tributos especiales» se subordina al cumplimiento de estrictos requisitos: 1) Los obligados tributarios deben constituir un grupo homogéneo; 2) debe existir una relación objetiva entre el grupo gravado y el fin al que se destina la recaudación; 3. la mencionada relación debe dar lugar a una especial responsabilidad del grupo; 4. la recaudación del tributo debe utilizarse en interés del grupo...»

Es preferible detectar los errores de las teorías defectuosas antes de que dichas doctrinas hayan arraigado. Si resultan respaldadas (implícita o explícitamente) por el Tribunal Constitucional es prácticamente imposible que desaparezcan sin que dicho órgano modifique su jurisprudencia.

6. Bibliografía

Aguallo Avilés, Á. (1992). *Tasas y precios públicos*. Lex Nova.

Aneiros Pereira, J. (2018). La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias. *Quincena Fiscal*, 7.

Beiras Cal, A. y otros. (2022). *Taxlandia. Blog fiscal y tributario*. <https://www.politicaefiscal.es/>

Bueno Gallardo, E. (2018). Notas sobre la equiparación de los conceptos de «prestación patrimonial de carácter público contributiva» y «tributo» en la última jurisprudencia constitucional. En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistématicos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch.

Comisión de Personas Expertas. (2022). *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.

Del Amo Galán, O. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Aspectos prácticos. *La Ley*, 15611.

Doménech Pascual, G. D. (2022, noviembre 12). *Nacimiento, consolidación y persistencia de las teorías jurídicas defectuosas*. Versión provisional publicada en Academia.edu. https://www.academia.edu/80383754/Nacimiento_consolidacion_y_persistencia_de_las_teor%C3%ADas_jur%C3%ADdicas_defectuosas

Falcón y Tella, R. (1991). Tasas, precios públicos y reserva de ley. En *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. IEF-Marcial Pons.

Gómez Jiménez, C. (2022, octubre 19). *Las prestaciones patrimoniales de carácter público: Naturaleza y relevancia*. Blog fiscal de Crónica Tributaria. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/las-prestaciones-patrimoniales-de-caracter-publico-naturaleza-y-relevancia/>

Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (Ed.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*. *Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. INAP.

Kluth, W. (1997). Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 93.

Lozano Serrano, C. (1998). Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 97.

Martín Dégano, I. (2021). La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454.

Martín Dégano, I. (2022). El tributo: Concepto y clases. En P. M. Herrera Molina (Ed.), *Manual de Derecho Tributario* (2ª). Dykinson.

Martínez Lafuente, A. (2020). *Prescripción y Responsabilidad Tributaria en la Jurisprudencia*. Francis Lefebvre Lefebvre-El Derecho.

Mateo Rodríguez, L. (1978). *La tributación parafiscal*. Colegio Universitario de León.

Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público. *Quincena Fiscal*, 18.

Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.

Palao Taboada, C. (2018a). Apogeo y crisis del principio de capacidad económica. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018b). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Montero Aramburu.

Palao Taboada, C. (2018c). Lo más destacado de la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Haciendas Locales. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018d). Los precios públicos y el principio de legalidad. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018e). «Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018f). Tarifas portuarias: Precios privados que son tributos. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2022a). Las posibilidades y límites del principio de capacidad económica en la ordenación de los tributos. Conferencia pronunciada en

el *Homenaje al Profesor Carmelo Lozano Serrano (Congreso celebrado los días 8 y 9 de septiembre de 2022 en la Universidad de Valencia)*.

Palao Taboada, C. (2022b). Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. Núm. 126/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 61 y ss.

Ruiz Almendral, V. (2020). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias. *Nueva Fiscalidad*, 2.

Sainz de Bujanda, F. (1977). *Sistema de Derecho financiero. T.I: Introducción. Vol.1*. UCM.

Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 191.

Sesma Sánchez, B. (2017). *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Villar Palasí, J.L. (1990) *El ocaso de los legistas*. Lección inaugural del curso 1990-1991 pronunciada el 13 de noviembre de 1990. Fundación Universitaria San Pablo CEU.